DOMSTOLENS DOM
10. juli 1985 *

I sag 17/84

Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved juridisk konsulent D. R. Gilmour som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg hos G. Kremlis, Kommissionens juridiske tjeneste, Jean Monnet-bygningen, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Irland, ved Chief State Solicitor L.J. Dockery som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg på Irlands ambassade, 28, route d'Arlon,

sagsøgt,

hvori der er nedlagt påstand om, at det statueres, at Irland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), idet Irland fortsat har anvendt section 10 (2) i Value Added Tax Act 1972, hvorefter det afgiftspligtige beløb nedsættes, når en brugt vare indgår som en del af betalingen ved køb af en ny vare, hvilket er i strid med direktivets artikel 11,

har

DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten Mackenzie Stuart, afdelingsformændene G. Bosco og O. Due, dommerne T. Koopmans, U. Everling, K. Bahlmann, Y. Galmot, R. Joliet og T. F. O'Higgins,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: P. Heim

efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 28. marts 1985,

afsagt følgende

* Processprog: Engelsk.

DOM

(Sagsfremstillingen udelades)

Præmisser

1 Ved stævning, indgivet til Domstolens justitskontor den 18. januar 1984, har Kommissionen for De europæiske Fællesskaber i medfør af EØF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det statueres, at Irland har tilsidesat sine forpligtelser i henhold til Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (herefter benævnt sjette direktiv), idet Irland fortsat har anvendt section 10 (2) i Value Added Tax Act 1972, hvorefter det afgiftspligtige beløb nedsættes, når en brugt vare indgår som del af betalingen ved køb af en ny vare, hvilket er i strid med direktivets artikel 11.

2 Ifølge sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), er beskatningsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af køberen eller tredjemand for levering af det pågældende gode. Ifølge den omtvistede irske bestemmelse kan der derimod ved beregningen af det fulde afgiftspligtige beløb foretages et fradrag svarende til værdien af de brugte genstande, der tages i bytte som fuld eller delvis betaling for de leverede goder.

3 Det bemærkes, at spørgsmålet om at bringe en brugt genstand i omsætning igen allerede har været behandlet i adskillige forslag på fællesskabsniveau. Således indeholdt forslaget til sjette direktiv (EFT 1973, C 80, s. 1) en bestemmelse, der havde til formål at lette beskatningen af brugte genstande for ikke at straffe visse brancher. Da bestemmelsen ikke blev vedtaget af Rådet, foreskriver sjette direktivs artikel 32, at Rådet inden 31. december 1977 med enstemmighed på forslag af Kommissionen skal vedtage Fællesskabets afgiftsordning for bl.a. brugte genstande, og at de medlemsstater, som ved direktivets ikrafttræden anvendte en særordning på dette område, indtil iværksættelsen af den nævnte fællesskabsordning kan opretholde særordningen. Den 11. januar 1978 forelagde Kommissionen Rådet et forslag til syvende direktiv (EFT C 26, s. 2) om en fælles merværdiafgiftsordning for det her omhandlede område, men forslaget er endnu ikke vedtaget.

4 Kommissionen har anført, at værdien af en brugt genstand, som tages i bytte ved levering af et nyt gode, udgør en del af den modydelse, som køberen erlægger for det nye gode. Ifølge sjette direktivs artikel 11 må denne værdi således indgå i beskatningsgrundlaget for det nye gode. Artikel 32 vedrører de særlige ordninger, der gælder for brugte genstande, og kan ikke give mulighed for at fravige bestemmelserne vedrørende beskatningsgrundlaget for et nyt gode. Ingen af de af Kommissionen foreslåede bestemmelser, der har til formål at indføre en fælles ordning for beskatning af brugte genstande, giver i øvrigt mulighed for en sådan undtagelse. Tværtimod ville den irske ordning stille den endelige køber af den brugte genstand ringere end køberen af det nye gode, som i henhold til denne ordning direkte drager fordel af en momsnedsættelse.

5 Under alle omstændigheder kan den omtvistede irske bestemmelse ifølge Kommissionen ikke betegnes som særordning for at undgå dobbeltbeskatning af brugte genstande i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 32. Bestemmelsen gælder ikke hele markedet for brugte genstande, men kun transaktioner, hvor brugte genstande tages i bytte ved levering af andre goder. Denne situation behandles i sjette direktivs artikel 11 og kan ikke samtidig reguleres af en særordning i artikel 32's forstand.

6 Endelig har Kommissionen gjort gældende, at det irske system fører til provenutab for statskassen og således til en reduktion af Fællesskabernes egne indtægter, såfremt prisen ved videresalg af den brugte genstand er lavere end overtagelsesprisen.

7 Den irske regering har forklaret, at transaktioner, hvorved en brugt genstand tages i bytte ved salg af et nyt gode, er langt den almindeligste måde, hvorpå visse typer brugte genstande, navnlig biler, igen bringes i omsætning i Irland. Den irske bestemmelse regulerer således den væsentligste del af handelen med brugte genstande og gør det muligt for denne del at undgå den dobbeltbeskatning, som ellers ville belaste brugte genstande, hvoraf der svares moms ved videresalg. Der er således rent faktisk tale om en særordning i henhold til sjette direktivs artikel 32. Ganske vist gælder ordningen for transaktioner, som er omfattet af direktivets artikel 11, hvilket dog skyldes, at den afgiftspligtige persons levering af et gode ikke kan adskilles fra hans samtidige erhvervelse af den brugte genstand, som tages i bytte. Hvis det fradrag, som i et sådant tilfælde er tilladt ifølge den omtvistede bestem-

melse, var i strid med fællesskabsretten, ville den afgiftspligtige leverandør kun med tab være i stand til at handle med brugte biler, som tilhørte ikke-afgiftspligtige personer.

8 Den irske regering har anført, at Kommissionens fortolkning af sjette direktivs artikel 32 ikke er i overensstemmelse med bestemmelsens formål eller ordlyd, og at den i virkeligheden er så indskrænkende, at det klare formål med den i bestemmelsen indeholdte tilladelse i realiteten tilsidesættes. Fortolkningen er ligeledes i strid med Kommissionens egne forslag vedrørende brugte genstande samt forslagene til sjette og syvende momsdirektiv. Regeringen har her forsøgt ved taleksempler at påvise, at den i Irland gældende ordning giver samme resultater som fællesskabsordningen efter forslaget til syvende direktiv, når bortses fra det tidspunkt, hvor den brugte genstand renses for residualafgiften, hvilket problem ikke behandles i sjette direktivs artikel 32.

9 Den irske regering har dog erkendt, at den irske ordning i forhold til de af Kommissionen foreslåede ordninger indebærer et provenutab for statskassen, såfremt den brugte genstand videresælges til en lavere pris end overtagelsesprisen. Det svarer imidlertid til, at der oprindelig ydes rabat af den afgiftspligtige person, jfr. sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 3, litra b), eller til, at den indgående afgift fradrages for så vidt angår de goder, som den afgiftspligtige erhverver i erhvervsmæssigt øjemed.

10 For at afgøre denne tvist er det nødvendigt nærmere at gennemgå såvel de vanskeligheder, som momssystemet, jfr. fællesskabsdirektivernes almindelige bestemmelser, skaber for handelen med brugte genstande, som de forskelligeforanstaltninger, der er foreslået eller gennemført for at overvinde disse vanskeligheder.

11 Efter det fælles momssystem skal der principielt, jfr. artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227 af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 12), til og med detailomsætningsleddet svares en almindelig forbrugsafgift af varer og tjenesteydelser med en sats, der udgør nøjagtig samme andel af disse varers og tjenesteydelsers pris uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet. Dog skal der for hver transaktion kun svares moms med fradrag af

det momsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer. For godernes vedkommende gælder, at afgiftspligten indtræder, når en afgiftspligtig person leverer et gode mod vederlag, og alene afgiftspligtige personer er berettigede til at fradrage den indgående afgift.

12 Følgelig skal der i hvert produktions- og fordelingsled i virkeligheden kun svares afgift på grundlag af merværdien i netop dette led. Efter at godet er solgt til den endelige forbruger, som ikke er afgiftspligtig, er godet fortsat behæftet med et momsbeløb, som er proportionalt med den pris, som denne forbruger har betalt til sin leverandør.

13 Hvis forbrugeren herefter sælger godet til en anden forbruger, som ikke er afgiftspligtig, giver denne transaktion hverken anledning til beskatning eller fradrag. Hvis forbrugeren sælger godet til en afgiftspligtig handlende, giver transaktionen heller ikke anledning til beskatning, men ved videresalg svarer den afgiftspligtige et momsbeløb, som er proportionalt med salgsprisen, uden at han har ret til noget som helst fradrag af den indgående moms.

14 Af brugte genstande, som igen bringes i omsætning, svares der således afgift endnu en gang, mens de brugte genstande, som omsættes direkte mellem forbrugere, fortsat udelukkende belastes af den afgift, der svares ved det første salg til en forbruger, som ikke er afgiftspligtig. Navnlig ved en høj momssats kan denne forskelsbehandling medføre en konkurrenceforvridning mellem direkte salg fra forbruger til forbruger og transaktioner via de normale salgskanaler, hvilket således er til skade for brancher med en stor omsætning af brugte genstande, herunder navnlig bilhandelen.

15 Ifølge sjette direktivs artikel 32 skal Rådet på et senere tidspunkt vedtage en fælles ordning for at undgå denne konkurrenceforvridning, og indtil iværksættelsen af denne fællesskabsordning kan bestående nationale særordninger, som forfølger samme mål, opretholdes.

16 Kommissionen har på sin side opfyldt kravet efter sjette direktivs artikel 32, idet den har forelagt Rådet et forslag til syvende direktiv, hvori der anføres to metoder til at nå det ønskede resultat. For brugte genstande i almindelighed udgøres beskatningsgrundlaget, når en afgiftspligtig handlende videresælger et gode, som han har erhvervet fra en ikke-afgiftspligtig person, ifølge forslaget af en fast procentsats af salgsprisen, idet denne procentsats skulle svare til den merværdi, som den afgiftspligtige handlende har tilført godet. For visse brugte goder, som spiller en betydelig rolle i omsætningen, navnlig i bilbranchen, indeholder forslaget en ordning, som giver et mere nøjagtigt resultat. Efter denne ordning har den afgiftspligtige handlende ved salget ret til et fradrag, som beregnes på grundlag af den pris, som ved købet er erlagt til den ikke-afgiftspligtige. De to foreslåede ordninger har således et fælles træk, idet der, når den brugte genstand videresælges, tages hensyn til den residualafgift, som allerede belaster genstanden.

17 I den irske ordning tages der allerede hensyn til residualafgiften ved købet i form af den afgiftspligtiges overtagelse af en brugt genstand. Ordningen indebærer nemlig kun tilsyneladende en nedsættelse af beskatningsgrundlaget for den nye genstand. Nedsættelsen er fuldstændig proportional med den pris, den afgiftspligtige betaler for den brugte genstand, som han køber af den ikke-afgiftspligtige person, og i virkeligheden er der tale om en kompensation for den residualafgift, som allerede belastede den brugte genstand. Da denne således renses for moms, allerede når den erhverves af den afgiftspligtige handlende, kan der opkræves moms på ganske normal vis, når genstanden videresælges, uden at der herved opstår en konkurrenceforvridning i forhold til transaktioner mellem forbrugere.

18 Det er herved uden betydning, at denne kompensation, rent formelt, umiddelbart er til fordel for køberen af det nye gode, som ligeledes er sælger af den brugte genstand, hvorimod momsnedsættelsen ved videresalg i henhold til de af Kommissionen foreslåede ordninger udgør en direkte fordel for den ikke-afgiftspligtige køber af en brugt genstand. Som påvist ved taleksempler fremlagt af den irske regering har de priser, der aftales mellem kontrahenterne i de to transaktioner, en tendens til at tilpasse sig den gældende ordning for således generelt at føre til samme resultat såvel for de tre parter som for statskassen, idet forskellen alene består dels i det tidspunkt, hvor den brugte genstand renses for residualafgiften, dels i de elementer, priserne består af. De tre gennemgåede ordninger sikrer lige-

ledes den nødvendige neutralitet, for så vidt angår konkurrencen mellem direkte transaktioner mellem forbrugere og den erhvervsmæssige omsætning.

19 I lyset heraf skal det således afgøres, om den irske ordning som hævdet af Kommissionen kan anses for en fravigelse af sjette direktivs artikel 11, som ikke kan støttes på direktivets artikel 32. Det fremgår imidlertid af ovenstående gennemgang af spørgsmålet, at ordningen ikke har til formål at fritage en del af det beløb, som den afgiftspligtige handlende har modtaget som modydelse for levering af det nye gode, for afgift, og den har heller ikke en sådan virkning. Formålet med og virkningen af den irske ordning er derimod at udligne den residualafgift, som allerede belastede den brugte genstand, som tages i bytte, således at der ved videresalg kan svares afgift efter det normale momssystem. Heraf følger, at den irske ordning principielt i kraft af sit formål og sine retsvirkninger er omfattet af sjette direktivs artikel 32, og at der således ikke foreligger en overtrædelse af direktivets artikel 11.

20 Resultatet ændres ikke af den omstændighed, at den irske ordning kun omfatter de tilfælde, hvor den brugte genstand tages i bytte af den afgiftspligtige forhandler ved salg af en anden enten ny eller ligeledes brugt genstand. Det er netop den form, hvorunder brugte genstande oftest bringes i omsætning igen, og ifølge sjette direktivs artikel 32 kræves ikke, at den gældende nationale ordning, som opretholdes, omfatter samtlige transaktioner vedrørende brugte genstande.

21 Det er heller ikke afgørende, at den irske ordning påfører statskassen et provenutab i det tilfælde, hvor videresalgsprisen for den brugte genstand er lavere end købsprisen. På grund af samspillet mellem beskatningen af de af den afgiftspligtige foretagne leverancer og dennes fradrag af den indgående moms indebærer direktivernes generelle bestemmelser, at salg af et nyt gode til en tabsgivende pris ligeledes påfører statskassen et provenutab. Den irske ordning vedrørende overtagelse af brugte genstande tilsidesætter således heller ikke i denne henseende fællesskabsdirektivernes generelle bestemmelser.

22 Følgelig vil sagsøgte i det hele være at frifinde.

Sagens omkostninger

23 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, dømmes den tabende part til at betale sagens omkostninger. Da Kommissionen har tabt sagen, dømmes den til at betale omkostningerne.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) Sagsøgte frifindes.

2) Kommissionen betaler sagens omkostninger.

Mackenzie Stuart Bosco Due Koopmans

Everling Bahlmann Galmot Joliet O'Higgins

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 10. juli 1985.

P. Heim
Justitssekretær

A. J. Mackenzie Stuart
Præsident